

University of Groningen

Cultuur en management control

Gusc, Joanna ; van Helden, Jan

Published in:
Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie

IMPORTANT NOTE: You are advised to consult the publisher's version (publisher's PDF) if you wish to cite from it. Please check the document version below.

Document Version
Publisher's PDF, also known as Version of record

Publication date:
2009

[Link to publication in University of Groningen/UMCG research database](#)

Citation for published version (APA):
Gusc, J., & van Helden, J. (2009). Cultuur en management control: Literatuurverkenning en onderzoeksuggesties. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 83(10), 350-357.

Copyright

Other than for strictly personal use, it is not permitted to download or to forward/distribute the text or part of it without the consent of the author(s) and/or copyright holder(s), unless the work is under an open content license (like Creative Commons).

The publication may also be distributed here under the terms of Article 25fa of the Dutch Copyright Act, indicated by the "Taverne" license. More information can be found on the University of Groningen website: <https://www.rug.nl/library/open-access/self-archiving-pure/taverne-amendment>.

Take-down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

Downloaded from the University of Groningen/UMCG research database (Pure): <http://www.rug.nl/research/portal>. For technical reasons the number of authors shown on this cover page is limited to 10 maximum.

Cultuur en management control

Literatuurverkenning en onderzoeksuggesties

Joanna Hendriks-Gusc en Jan van Helden

SAMENVATTING Dit artikel bevat een literatuurverkenning over de relatie tussen landscultuur en management control systemen van ondernemingen. Een duidelijke 'body of knowledge' blijkt nog niet te bestaan. Dit komt omdat theorieën onvoldoende zijn ontwikkeld of uiteenlopend zijn geoperationaliseerd. Bovendien, vaak ontbreken replicatiestudies. Daarnaast beoogt het artikel suggesties voor nieuw onderzoek op dit terrein aan te dragen. Zo wordt gesuggereerd om, naast het bestaande onderzoek dat sterk is gebaseerd op vergelijkingen tussen landen gedurende een zelfde tijdsperiode, onderzoeken te doen met een longitudinaal perspectief. Hiermee kan een verklaring worden gegeven voor ontwikkelingen van management control systemen in de loop van de tijd waarbij rekening wordt gehouden met diverse factoren, waaronder culturele waarden. Een andere suggestie betreft de hantering van een breder dan het gangbare cultuurbegrip. Cultuur is immers meer dan het geheel van kwantificeerbare dimensies. Een meer holistisch cultuurbegrip biedt ruimte voor kernwaarden en perifere waarden en maakt het mogelijk de samenhang tussen cultuurwaarden een grotere rol te laten spelen.

RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK Managers die in hun praktijk worden geconfronteerd met verschillende culturen moeten zich afvragen in hoeverre dit invloed heeft op het ontwerp van management control systemen. Dit artikel geeft aanknopingspunten voor dit type reflecties.

1 Inleiding

Globalisering van de economie houdt verband met een internationalisering van de markten voor producten en productiefactoren. Sommigen voorspellen dat als gevolg hiervan afzonderlijke staten minder belangrijk worden, maar anderen associëren internationalisatie voornamelijk met meer interactie tussen afzonderlijke staten die hun onafhankelijkheid en onderscheidendheid behouden (Berger 2000). Welke van deze opvattingen ook de juiste is, onmiskenbaar zullen we nog meer dan in het verleden in en buiten ons werk met mensen uit andere landen te maken krijgen. En 'andere landen' kan ook betekenen

'andere culturen'. Zo heerst in sommige landen een cultuur waarin gezagsgetrouwheid een belangrijk kenmerk is, terwijl andere landen een egalitaire cultuur hebben. Ook kunnen zich verschillen voordoen in de mate waarin het individu zich kan manifesteren ten opzichte van de groep waartoe hij of zij behoort. Dit type verschillen kan gevolgen hebben voor de beheersing – de management control – van ondernemingen. Die gevolgen kunnen bijvoorbeeld betrekking hebben op de mate van autonomie van organisatie-eenheden en de mensen die er werken of voor de wijze waarop deze mensen worden beloond, via een vaste beloning of een (gedeeltelijke) op prestaties gebaseerde variabele beloning. De vraag rijst dan ook: moeten verschillen in landscultuur aanleiding geven tot verschillende management control systemen?¹

In diverse omstandigheden zullen we met deze vraag worden geconfronteerd. Zo zal arbeidsmobiliteit die verder reikt dan de landsgrenzen ertoe leiden dat mensen gaan werken in een ander land dan hun land van herkomst, en dus ook wellicht in een andere cultuur dan die waarin ze zijn opgegroeid. Als bij een Nederlandse onderneming mensen uit Oost-Europese landen werken, moet het management bij de control van organisatie-eenheden waarin deze mensen werken, daarmee rekening houden, en ze dus anders 'behandelen' dan Nederlandse werknemers? En, is het wel verantwoord Oost-Europeanen over één kam te scheren? Misschien zijn er wel grote verschillen tussen bijvoorbeeld Polen en Tsjechen. Ook als een onderneming dochterbedrijven heeft in verschillende landen met mogelijk substantiële cultuurverschillen, doet zich de vraag voor of en hoe hiermee bij de management control rekening moet worden gehouden.

In dit artikel geven we een literatuurverkenning van de relatie tussen landscultuur en management control systemen van ondernemingen. Na deze verkenning duiden we enkele richtingen voor vervolgonderzoek aan binnen dit interessante probleemgebied. Zo bespreken we enkele alter-

Tabel 1 Mogelijke relaties tussen cultuurdimensies en management control aspecten

Cultuurdimensie	Budgettering	Prestatiemeting	Beloning
1. <i>Machtsafstand</i>	Hoog: top down budgettering	Hoog: rigide stijl van prestatiebeoordeling	Hoog: beloningsvoorwaarden opgelegd
	Laag: participatie bij budgettering	Laag: flexibele prestatiebeoordelingsstijl	Laag: beloningsvoorwaarden na overleg
2. <i>Onzekerheidsvermijding</i>	Hoog: veel voorschriften	Hoog: prestatietakstellingen vooraf gefixeerd	Hoog: hoge vaste beloningscomponent
	Laag: kaderstelling	Laag: prestatietakstellingen ex post bepaald	Laag: hoge variabele beloningscomponent
3. <i>Individualisme-Collectivisme</i>	Indiv.: belang eigen eenheid staat centraal	Indiv.: beoordeling op eigen prestaties	Indiv.: beloning op basis van eigen prestaties
	Coll.: organisatiebelang staat centraal	Coll.: beoordeling op groeps- of ondernemingsprestaties	Coll.: beloning op basis van groeps- of ondernemingsprestaties
4. <i>Masculiniteit-Femininiteit</i>	Masc.: competitieve taakstellingen	Masc.: focus op beperkt aantal meetbare prestaties	Masc.: beloning koppelen aan eigen prestaties
	Fem.: redelijk geachte taakstellingen	Fem.: focus op diverse prestatiegebieden	Fem.: beloning relateren aan breed scala aan prestatiegebieden

natieve manieren om de inhoud van het begrip cultuur te bepalen. Daarnaast besteden we aandacht aan de vraag welke typen problemen in dit verband met vergelijkende landen-studies of tijdreeksstudies binnen één land zijn te behandelen. We sluiten ons artikel af met enkele conclusies.

2 Cultuur en management control

In deze paragraaf bepreken we eerst de dimensies die de inhoud van begrip landscultuur bepalen. Daarna presenteren we enkele voor de hand liggende verbanden tussen deze cultuurdimensies en het ontwerp van een management control systeem. Vervolgens geven we twee voorbeelden van studies waarin de relatie tussen cultuur en management control zijn onderzocht. De eerste betreft de vraag of verschillen in landscultuur leiden tot verschillen in management control. Bij de tweede gaat het om het vraagstuk van de control van dochterondernemingen in andere landen dan het moederland van het hoofdkantoor.

2.1 De cultuurdimensies van Hofstede

De door Hofstede ontwikkelde en gekwantificeerde cultuurdimensies worden vaak gebruikt bij studies over de relatie tussen nationale cultuur en management control (Harrison and McKinnon 2007, p. 94). Cultuur wordt gedefinieerd als de *collectieve mentale programmering* die de ene groep van de andere groep onderscheidt (Hofstede 1980). Hofstede typeert de cultuur van een land aan de hand van verschillende dimensies die hieronder beknopt worden weergegeven.

1. *Machtsafstand* betreft de mate waarin de minder machtige leden van een organisatie verwachten en accepteren dat de macht ongelijk verdeeld is en vooral berust bij boven-geschikten.
2. *Onzekerheidsvermijding* heeft te maken met de vraag of mensen zich bedreigd voelen door onzekere of onbekende situaties.

3. *Individualisme-Collectivisme*. Individualisme is de mate waarin mensen prefereren zich te gedragen als een individu. De tegenpool van individualisme is collectivisme en betreft de mate waarin mensen zich gedragen als onderdeel van een groep.

4. *Masculiniteit-Femininiteit*. Masculiniteit duidt op aan mannen toegedichte eigenschappen als assertiviteit, hardheid en oriëntatie op materieel succes. Femininiteit wordt geassocieerd met bescheidenheid, zorgzaamheid en een gerichtheid op de kwaliteit van het bestaan.²

Nederland wordt gekenmerkt door een lage mate van machtsafstand (en is dus sterk egalitair) en een hoge mate van individualisme. Deze cultuurdimensies zijn vaak negatief gecorreleerd. India heeft bijvoorbeeld een omgekeerd profiel op deze beide dimensies. Verder is in Nederland de feminiene dimensie sterk ontwikkeld (met bijvoorbeeld de Verenigde Staten als masculiene tegenpool). De dimensie onzekerheidsvermijding vertoont bij ons geen extreme waarde, terwijl deze in sommige Zuid-Europese landen hoog is en in bepaalde Scandinavische landen juist laag (Hofstede 1991).

2.2 Mogelijke invloed van cultuurdimensies op het management control systeem

Tabel 1 geeft voorbeelden van mogelijke relaties tussen een cultuurdimensie, zoals ontwikkeld door Hofstede en toegelicht in de vorige paragraaf en aspecten van management control (zie voor een uitgebreid overzicht: Harrison en McKinnon, 2007, pp. 102-111). Management control omvat de technieken die managers gebruiken om het gedrag van hun werknemers in een gewenste richting te beïnvloeden (Merchant en Van der Stede 2007, p. 7). Drie management control aspecten worden in tabel 1 onderscheiden: budgettering, prestatiemeting en beloning.³

We volstaan ermee tabel 1 toe te lichten aan de hand van een Nederlandse onderneming. Als gevolg van een lage machtsafstand zullen organisatie-eenheden bij de opstelling van budgetten worden betrokken (budgetparticipatie), zal bij de prestatiemeting van die eenheden een flexibele stijl worden gehanteerd (waarbij ruimte wordt gegeven om afwijkingen ten opzichte van taakstellingen toe te lichten) en wordt de beloning, bijvoorbeeld de omvang van een bonus, vastgesteld op grond van deze toelichting. Doordat individualisme een belangrijke cultuurdimensie is, spitst de budgettering zich toe op het toekomstige functioneren van de organisatie-eenheid en niet op de organisatie als geheel en is de prestatiemeting en prestatiebeloning ook hierop gericht. De sterk aanwezige feminie cultuur draagt ertoe bij dat bij de budgettering de prestatietaakstellingen niet al te scherp worden geformuleerd, op een breed scala van prestatiegebieden betrekking hebben en dat de beloning hierop ook is afgestemd. De vierde cultuurdimensie, de mate van onzekerheidsvermijding, laat geen merkbare invloed zien, bijvoorbeeld op de gedetailleerdheid van regelgeving bij de budgettering, omdat Nederland een weinig uitgesproken beeld vertoont op deze cultuurdimensie.

2.3 Voorbeeld van onderzoek naar landscultuur en management control

Chow et al. (1999) hebben een studie gedaan naar de voorkeuren van in Taiwan werkende Chinese managers voor management control aspecten binnen ondernemingen waarvan de eigenaren zich bevinden in Taiwan zelf, Japan of de Verenigde Staten. De algemene vraagstelling bij dit onderzoek was of de landscultuur van de eigenaar van een onderneming invloed zou hebben op deze voorkeuren. De studie is bewust gericht op managers met dezelfde etnische achtergrond (Chinezen) in hetzelfde land (Taiwan) en zelfs in dezelfde branche (de IT-sector), teneinde mogelijke effecten van deze variabelen – land van herkomst, land waar werk verricht wordt en sector waarin bedrijf opereert – te neutraliseren. De landscultuur wordt gemeten op basis van de door Hofstede geïntroduceerde en gekwantificeerde cultuurdimensies (zie par. 2.1). Een breed scala van zeven management controlaspecten wordt onderzocht: decentralisatie, structurering van activiteiten, participatie bij budgettering, 'tightness' van taakstellingen, participatie bij prestatiemeting, correcties voor onbeïnvloedbare factoren en prestatiebeloning (veel van deze aspecten worden ook in tabel 1 aangeduid).

Het onderzoek van Chow et al. (1999) laat enerzijds zien dat veel van de mogelijke verschillen op elk van de zeven management control aspecten tussen de drie landen niet optreden, althans niet significant zijn. Anderzijds zijn er voor twee management control aspecten wel significante

verschillen gevonden. Dat betreft de structurering van activiteiten (het sterkst in Taiwan, gevolgd door Japan en daarna de VS) als gevolg van een negatieve invloed van individualisme, een positieve invloed van machtsafstand en een positieve invloed van onzekerheidsvermijding. Verder geldt het ook voor de participatie bij de budgettering (het sterkst in de VS, gevolgd door Japan en daarna Taiwan) als gevolg van een positieve invloed van individualisme en een negatieve invloed van onzekerheidsvermijding. Overigens werd bij laatstgenoemd management control aspect het verwachte verschil tussen Japan en Taiwan niet bevestigd. Het onderzoek laat verder zien dat de voorkeuren van de managers voor de zeven management control aspecten worden bevestigd door de kenmerken van de feitelijk gebruikte systemen.

2.4 Voorbeeld van onderzoek naar management control van buitenlandse dochterondernemingen

Van der Stede (2003) heeft een onderzoek verricht naar de vraag of bij de management control van dochterondernemingen de landscultuur van die dochterondernemingen of de invloed van het hoofdkantoor dominant is. In totaal zijn 153 business units van 37 ondernemingen onderzocht. Deze business units bevonden zich zowel in België (het land van het hoofdkantoor) als in andere, voornamelijk Europese landen. Er zijn twee management control aspecten in het onderzoek betrokken:

- de budgettering, waarbij naar drie elementen is gekeken:
 - het belang om budgettaire taakstellingen te halen;
 - de mate van detail van het budget;
 - de intensiteit van de communicatie rond de budgettering
- het beloningsysteem, waarbij ook drie elementen zijn onderzocht:
 - het percentuele belang van prestatiebeloning ten opzichte van de vaste beloning;
 - de vraag of de prestatiebeloning bepaald is door een formule of door discretionaire overwegingen;
 - de vraag of de prestaties van de business unit dan wel de onderneming als geheel bepalend zijn voor de prestatiebeloning.

De cultuur van het land van de dochterondernemingen is gemeten aan de hand van de door Hofstede ontwikkelde en gekwantificeerde cultuurdimensies (zie par. ook 2.1).

Het onderzoek van Van der Stede wijst uit dat de verschillen in management control tussen de ondernemingen significant zijn, terwijl management control verschillen tussen de landen van de dochterondernemingen in het algemeen afwezig zijn. Met andere woorden, landscultuur speelt geen belangrijke rol bij de management control van dochterondernemingen binnen en buiten de landgrenzen van

die van het hoofdkantoor. De dominantie van het hoofdkantoor in de bepaling van de management control wordt door Van der Stede aangeduid met de term 'intracorporate isomorphism', die kan zijn ingegeven door dwang (het hoofdkantoor vaardigt voorschriften uit) of imitatie (dochterondernemingen binnen dezelfde onderneming bootsen elkaar na).

3 Suggesties voor verder onderzoek naar de relatie cultuur-management control

Een door Harrison en McKinnon (1999) uitgevoerde literatuurstudie wijst uit dat empirische onderzoeken over het verband tussen landscultuur en management control vaak tegenstrijdige uitkomsten opleveren. Ook de hierboven weergegeven voorbeelden getuigen daarvan. Bewijst het onderzoek van Chow (1999) dat bepaalde cultuurdimensies invloed hebben op management control, in het onderzoek van Van der Stede (2003) lijkt deze invloed als het ware 'overruled' te worden door de dominante rol van de moederonderneming. Tegenstrijdige onderzoeksresultaten zijn terug te voeren op de vrij recente geschiedenis van studies naar de invloed van landscultuur op management control, maar er bestaan ook conceptuele en methodologische tekortkomingen binnen het uitgevoerde onderzoek die een uitdaging vormen voor vervolgonderzoek.

De eerder aangehaalde overzichtsstudie van Harrison en McKinnon (1999) bevat een overzicht van een vijftiental empirische onderzoeken die in de periode 1980-1996 zijn verschenen over het effect van landscultuur op management control. Hieruit blijkt dat vaak niet meer dan twee cultuurdimensies in beschouwing worden genomen, dat een uiterst gevarieerd scala aan management control aspecten wordt bestudeerd en dat veruit de meeste onderzoeken zijn gebaseerd op enquêtes (Harrison en McKinnon, 1999, pp. 486-487). De algemene bevinding luidt dat er nog geen duidelijke 'body of knowledge' is, omdat theorieën uiteenlopend zijn geoperationaliseerd en replicatiestudies ontbreken. Een ander aspect van de conceptuele en methodologische tekortkomingen zullen we hier verder uitwerken aan de hand van de eerder aangehaalde literatuurstudie van Harrison and McKinnon (1999).

Het in paragraaf 2 besproken onderzoek en ook de hierboven vermelde overzichtsstudie van Harrison en McKinnon hebben betrekking op het 'mainstream' onderzoek over de relatie tussen cultuur en management control. Dit type onderzoek heeft twee belangrijke kenmerken: het maakt gebruik van de door Hofstede ontwikkelde cultuurdimensies en het is veelal gebaseerd op een analyse van cross-sectionele data. In het vervolg van deze paragraaf ontwikkelen we enerzijds voorstellen voor aanvullingen op het 'mainstream' onderzoek (par. 3.1, 3.2 en deels 3.3). Anderzijds ontwikkelen we suggesties voor andere typen onderzoek, niet behorend tot de 'mainstream' (par. 3.4, 3.5 en deels 3.3).

3.1 Recente geschiedenis van studies over relatie tussen cultuur en management control

Cultuurproblematiek is een rol gaan spelen met de toenemende internationalisering van bedrijven. De eerste onderzoeken naar de effecten van landscultuur op de organisatie en management processen dateren uit het einde van de jaren zeventig van de vorige eeuw, i.c. het onderzoek van Hofstede (1980) bij IBM. Williamson (2000) maakt echter duidelijk dat cultuur slechts zeer langzaam verandert, terwijl organisatieprocessen vrijwel continu worden aangepast. De veranderingen in cultuur kunnen periodes van 100 tot 1000 jaren bestrijken, maar elementen van sturing en beheersing zijn veranderbaar binnen enkele jaren. Dit betekent dat de werkelijke invloed van cultuur op management control systemen slechts is te onderzoeken via een longitudinale studie die zich over een zeer lange periode uitstrekt (zie verder par. 3.2). Met slechts iets meer dan 30 jaren geschiedenis van onderzoek over de relatie tussen landscultuur en management control, dat vaak gebaseerd is op een vergelijking tussen verschillende landen gedurende een zelfde korte periode, ligt dit perspectief nog ver weg. Voortzetting van het bestaande onderzoek over het verband tussen cultuur en management control is in elk geval onmisbaar voor validatie van cultuurconcepten en het verhogen van generaliseerbaarheid van de resultaten.

Aanbeveling 1. Replicatie van eerder verrichte kruisgewijze studies waarbij cultuurdimensies volgens Hofstedes categorisatie worden gerelateerd aan operationalisaties van management control aspecten uit eerdere studies, maar nu voor een andere context, dat wil zeggen voor andere groepen landen.

Indien dit nagenoeg dezelfde uitkomsten oplevert als bedoelde eerder verrichte studies, draagt dit bij aan de totstandkoming van een 'body of knowledge' op dit terrein.

3.2 Het causale verband tussen cultuur en management control

Een belangrijk methodologisch probleem is of aan een vergelijking tussen twee of meer landen die zowel cultuurverschillen als verschillen in management control vertonen, een causaal verband tussen landscultuur en management control kan worden ontleend. Een bevestigend antwoord op deze vraag impliceert namelijk dat bij een cultuurverandering van land A in de richting van die van land B ook de veronderstelde verandering in management control zal optreden. Als in een kruisgewijze (cross-sectional) onderzoek vastgesteld wordt dat twee bedrijven opererend in verschillende culturen een afwijkend management controlsysteem hanteren, wat gebeurt er dan als de cultuur van het bedrijf in een van deze landen verandert, bijvoorbeeld wanneer een Aziatisch cultuur 'verwestert'? Wat zijn de effecten van zo'n verandering op management control? Een alternatieve onderzoekaankpak ligt dan voor de hand. Het onderzoek richt zich dan op cultuurveranderingen en mogelijk daarmee samenhangende wijzi-

gingen in de management control binnen ondernemingen uit hetzelfde land in de loop van de tijd. Hierbij kan ook aandacht worden besteed aan redenen die binnen deze organisaties worden aangevoerd om tot wijzigingen in de management control over te gaan, hetgeen de mogelijkheid voor het doen van causale uitspraken – ook over het effecten van cultuurveranderingen – groter maakt. Processen en veranderingen veroorzaakt door interventies of omstandigheden en/of door autonome ontwikkeling worden onderzocht met longitudinaal onderzoek: een onderzoek met metingen op verschillende tijdstippen. Op basis van het voorgaande suggereren we:

Aanbeveling 2. Een consequente herhaling van onderzoek gebruikmakend van bestaande concepten over zowel cultuur als management control met een longitudinaal perspectief, waarbij ontwikkelingen die zich in de loop van de tijd voordoen in de relatie tussen cultuur en management control worden verklaard.

3.3 Kern- en perifere cultuurwaarden

De bestaande onderzoeken beperken zich tot het gebruik van cultuurdimensies die vaak zijn gebaseerd op het onderzoek van Hofstede (1980). Het gelijk stellen van de impact van alle cultuurdimensies bij verschillende landen leidt tot een simplificatie van de complexiteit van het concept 'cultuur'. Zo stellen Lachman, et al. (1994, pp. 41) dat niet alle waarden even belangrijk zijn in verschillende culturen. Sommige waarden behoren tot de kern van een cultuur en andere tot de periferie, en dit kan verschillen tussen landen. Kernwaarden worden breed gedragen, zijn stabiel en betrekkelijk ongevoelig voor invloeden van buitenaf. Perifere waarden daarentegen staan lager in de hiërarchie van waarden, zijn dus minder belangrijk en meer gevoelig voor verandering dan kernwaarden.

Daarnaast kunnen dezelfde waarden voor een cultuurdimensie een verschillende invloed uitoefenen op de management control. Zo wordt een hoge machtsafstand in het algemeen geassocieerd met hiërarchische management control systemen, maar de aard van de hiërarchie kan verschillen tussen landen. In Frankrijk manifesteert hoge machtsafstand zich bijvoorbeeld in een strakke verticale geleiding van management control systemen als gevolg van een afkeer voor persoonsafhankelijke relaties. In Japan, ook een land met een hoge machtsafstand, is diezelfde hiërarchie juist volledig gebaseerd op persoonlijke afhankelijkheden en toewijding, zelfs met paternalistische trekken. Door bij cultuurdimensies een onderscheid te maken tussen centrale en perifere waarden in plaats van algemeen geldende waarden, kan de landsspecifieke cultuur beter tot zijn recht komen. Verder variëren de cultuurwaarden ook vaak binnen de landgrenzen, hetgeen betekent dat classificatie van cultuur op basis van een landenindeling culturele verschillen binnen landen – en dat geldt voor grote landen

als de VS sterker dan voor kleine landen – als het ware verduistert (zie ook Baskerville, 2003). Vervolgonderzoek zou dus niet alleen moeten gaan over de algemene impact van cultuur op management control. Daarom geven we:

Aanbeveling 3. Het onderscheiden van kernwaarden en perifere waarden binnen de cultuur en het verder exploreren van land- en eventueel regiospecifieke invloeden van kernwaarden op de management control.

3.4 Dimensionaliteit van het begrip 'cultuur'

Hantering van cultuurdimensies die zijn gebaseerd op het onderzoek van Hofstede (1980) veronderstelt het gebruik van uni-dimensionale en uniforme cultuurdimensies. Vooral het type onderzoek – met een sterke focus op cross-sectionele data en gebruik van kwantitatieve methoden voor verwerking van enquêteresultaten – heeft beperkingen opgelegd aan de conceptualisering van het begrip 'cultuur' (vergelijk ook Baskerville, 2003). Een voorbeeld is het onderzoek van Hendriks-Gusc (2007) over in Polen gevestigde dochterondernemingen (DO) met hoofdkantoren (HK) in diverse landen. Dit onderzoek gebruikt Hofstedes dimensies voor het berekenen van cultuurafstand tussen DO en HK en bevestigt het verband tussen landcultuur en management control. Cultuurverschillen tussen HK en DO landen blijken te leiden tot intensivering van strategische beheersing door HK op DO. In het geval van een grote cultuurafstand tussen HK en DO, leidt intensieve beheersing (zowel strategisch als operationeel) tot betere bedrijfsprestaties. Hoewel de betrokken studie een gedetailleerde analyse van de controlmechanismen geeft, maakt zij gebruik van twee gestandaardiseerde aan Hofstede ontleende cultuurdimensies, die niet binnen de context van dat onderzoek opnieuw worden gemeten.

Cultuur is hier een functioneel begrip en wordt opgevat als een instrument dat biologische en fysieke behoeften van mensen dient (Smircich 1983). Het begrip 'cultuur' wordt daarmee gebruikt als een onafhankelijke variabele en een omgevingsfactor die tot variaties in management control leidt. Dit type onderzoek maakt het onmogelijk om te komen tot verklaringen van de complexiteit van de invloed van cultuur en de onderliggende (impliciete) mechanismen. Evenmin is het mogelijk te komen tot het identificeren van factoren die een rol kunnen spelen in het overbruggen van cultuurverschillen. Het gebruik van een dimensie als cultuurafstand, het meten van cultuuraspecten in het onderzoek zelf en de hantering van een rijker geschakeerd cultuurbegrip dragen bij aan een betere verklaring van onderliggende mechanismen.⁴ 'Psychische afstand' is een voorbeeld van zo'n rijker geschakeerd cultuurbegrip, waarin ook factoren als economische ontwikkeling, niveau van onderwijs, bedrijfstaal en een traditie van handelsbetrekkingen op landen- en organisatie niveau zijn opgenomen (O'Grady and Lane 1996).

Aanbeveling 4. Het is denkbaar naast het bestaande cultuurbegrip ontleend aan Hofstede, een meer omvattend cultuurbegrip, waarin bijvoorbeeld taalgebruik en tradities zijn opgenomen in empirisch onderzoek te gebruiken, waarbij binnen elk afzonderlijk empirisch onderzoek het begrip cultuur en de onderliggende dimensies wordt gemeten.

Dit komt de diepgang van mogelijke verklaringen ten goede, maar vergroot ook de omvang van dataverzameling en kan zo de non-respons verhogen - nu al relatief laag response in internationale studies, acht procent (Harzing 2000) - waarmee de generaliseerbaarheid wordt beperkt.

3.5 Het begrip 'cultuur' bij een 'alternatieve' methodologie

In tegenstelling tot een dimensioneel en functioneel cultuurbegrip, kan een interpretatief perspectief op cultuur worden gekozen, waarbij cultuur wordt gekenmerkt door subjectieve ervaringen (Smircich 1983). Het onderzoek richt zich dan op het herkennen van de patronen die leiden tot georganiseerde actie. Cultuur wordt gezien als een metafoor en komt voor in antropologische en etnografische studies. Deze invalshoeken verdienen meer aandacht binnen de management discipline zodat de verkenning van de complexiteiten van wederzijds afhankelijke relaties binnen cultuur (tussen cultuurwaarden onderling en met management control aspecten) mogelijk wordt. Voorbeelden van dit type onderzoek zijn narratieve studies als die van Scheytt et al. (2003) en sociaal-culturele analyses van management control systemen van Efferin and Hopper (2007). Beide worden hierna kort toegelicht.

Scheytt et al. (2003) hebben een narratieve studie uitgevoerd die gebaseerd is op 'story-telling'. Het verband tussen nationale cultuur en management control wordt geanalyseerd door het geven van betekenis ('sense making') aan incidenten gerelateerd aan management control problematiek (Weick 1995). Cultuur is gedefinieerd als een reeks uniforme gewoontes die wordt gedeeld door een groep mensen en die beperkingen oplegt aan hun keuzen en gedrag. Cultuur wordt daarom bepaald door gemeenschappelijke ervaringen, het creëert een podium voor gedragingen en is bovendien vrij stabiel maar nochtans veranderbaar. De uniforme gewoontes creëren patronen waarmee de leden van een organisatie in staat zijn betekenis te geven aan gebeurtenissen en incidenten in de organisatie. Hierbij gaat het bijvoorbeeld om percepties van control (als noodzakelijk kwaad of als spel met kansen voor alle spelers), dan wel om de legitimiteit van de controller (die als gegeven wordt aangenomen of steeds moet worden waargemaakt).

Een mooie illustratie hiervan biedt het onderzoek van Ahrens (1996). Deze auteur heeft de dagelijkse praktijken van management accountants onderzocht en concen-

treerde zich op verschillende stijlen van verantwoording en op de wijze waarop de accountingpraktijken en verantwoording met elkaar in verband werden gebracht. Hij legde dezelfde beschrijving van een control-incident, het zogenaamde 'lekkende-dak incident', voor aan managers in organisaties in meerdere landen. In een opslagruimte van een Britse brouwerij werd een lekkend dak geconstateerd en ondanks meldingen van de onderhoudsmanager werd er gedurende drie jaar geen budget vrij gemaakt voor de reparatie. Het goed functioneren van de lopende banden en verder de algemene winstrichtlijn, markt- en kostendruk waren van centraal belang voor de verantwoording van managers. Dit ondanks de waargenomen behoefte om het dak te herstellen, ingegeven door overwegingen van hygiëne, gezondheid en kwaliteit. De beschrijving van dit incident werd ook gebruikt in een andere culturele context. Duitse managers werd gevraagd het incident te beoordelen en ervaringen over de verantwoording te beschrijven. Deze managers gaven onomwonden aan dat zij ervoor zouden zorgen dat het dak zonder enige vertraging zou worden hersteld. De Engelse managers laten zich primair leiden door strategisch-financiële overwegingen, terwijl de Duitse managers een overwegend belang toekennen aan goed lopende processen. Conclusies van dit onderzoek zijn dat de manier waarop accountants en managers betekenis geven aan management accounting systemen wordt beïnvloed door de verschillen in het begrijpen van control ('sense making') en dat dit cultuurspecifiek is. Verder concluderen deze onderzoekers dat het importeren van management accounting systemen (zoals ABC en BSC) uit andere cultuurachtergronden een spanning zal creëren tussen het lokaal gecreëerde begrip van control en controlveranderingen die samenhangen met de geïmporteerde systemen (Scheytt, Soin et al. 2003).

Antropologisch-etnografische onderzoek van Efferin en Hopper (2007) verkent sociaal-culturele aspecten van management control zoals etnische aspecten, geschiedenis, politiek en commerciële afwegingen door middel van etnografische data-analyse gecombineerd met onderliggende theorie. De vergelijkingen met bestaande theorieën over de relatie tussen cultuur en management control werden gebaseerd op een onderzoeksaanpak met zowel een 'emic' perspectief (binnencultuur observatie) als een 'etic' perspectief (vanuit een outsider met een streven naar neutraliteit en objectiviteit). Het onderzoek kwam tot een verklaring van gebruik van een complexe mix van verschillende typen control gericht op gedrag, personeel en output door Chinees-Indonesisch managers in plaats van simpele culturele preferenties zoals in het bestaande onderzoek. De Chinese managers zouden zelfs de cultuurvoorkeuren schenden - mogelijk als consequentie van een moderne opleiding - als bedrijfsomstandigheden dat zouden eisen.

Dit type studies is mogelijk beter in staat een verklaring van de invloed van cultuur op verschillende ontrolaspecten te bieden. Vandaar:

Aanbeveling 5. Toekomstige onderzoek richten op het verkennen van op individueel (persoon of bedrijf) niveau gegeven interpretaties van cultuur en management control met gebruikmaking van kwalitatieve methoden met een zowel subjectief (emic) als objectief (etic) perspectief.

4 Conclusies

Ondanks een niet al te lange geschiedenis, bestaan er meerdere voorbeelden van onderzoek naar relaties tussen landencultuur en management control. Opvallend is echter dat er geen eenduidige conclusies getrokken kunnen worden over de richting en/of de aard van die invloed. Naar onze mening en aansluitend op het artikel van Harrison en McKinnon (1999) ligt dat zowel aan de nog prille geschiedenis van dit type onderzoek als aan conceptuele en methodologische problemen. Om deze problemen het hoofd te bieden, hebben we mogelijkheden voor verder onderzoek geschetst, i.c. de hantering van een breder geschakeerd cultuurconcept en/of het toepassen van ander dan cross-sectioneel onderzoek. De focus op waardedimensies bij cultuur (zoals bij Hofstede) en het toepassen van een cross-sectionele methode voor waarneming en analyse van relaties heeft geleid tot tegenstrijdige resultaten en onwetendheid over onderzoek naar cultuur met een andere invalshoek, zoals antropologisch, sociologisch en geschiedkundig. Vaak worden problemen van management control op de schouders van cultuur gelegd en even vaak weet men niet goed wat cultuur inhoudt. Bovendien beperkt dimensionaliteit in het concept van cultuur de mogelijkheden om de invloed van cultuur op management control te verklaren. Een meer omvattend cultuurconcept – zoals psychische afstand – of een meer door individuele ervaringen bepaald cultuurbegrip verdienen daarom verdere exploratie. Daarnaast is het van belang de dynamiek en

wederkerigheid van acties door leden van een organisatie met verschillende culturele waarden te onderzoeken.

Een kruisgewijze (cross-sectional) onderzoekaanpak, zoals bij de meeste empirische studies, gaat voorbij aan het verklaren van de veranderingen in cultuur en management control. Een alternatieve onderzoekaanpak gaat uit van een longitudinaal perspectief waarbij cultuurveranderingen en mogelijk daarmee samenhangende wijzigingen in het management controlsysteem binnen ondernemingen uit hetzelfde land in de loop van de tijd worden gevolgd. Dat vergroot de kans op het doen van uitspraken over causale verbanden tussen cultuur en management control.

Het is op zijn minst voorbarig om aan de hand van enkele simpele signalen over een bepaalde landscultuur management control systemen in te richten. De mate van individualisme of machtsafstand kan zeker van invloed zijn, maar vaak zijn er veel meer contextspecifieke omstandigheden in het geding, zoals de waarden en gebruiken in een bepaalde regio of bedrijfstak dan wel de historie van een onderneming.

Met dit artikel en de geformuleerde onderzoeksrichtingen hopen we discussiepunten te hebben aangedragen voor managers en onderzoekers in management accounting die zich interesseren voor cultuuraspecten van management control. Ook hopen we enige duidelijkheid te hebben gegeven over het concept cultuur, haar mogelijke effecten op management control en potentiële conceptuele en methodologische valkuilen. ■

Dr. J.S. Hendriks-Gusc en Prof. dr. G. J. van Helden zijn verbonden aan de Faculteit Economie en Bedrijfskunde van de Rijksuniversiteit Groningen.

Literatuur

- Ahrens, T. (1996). Styles of accountability, *Accounting, Organizations and Society*, jg. 21, nr. 2-3, pp. 139-173.
- Baskerville, R.F. (2003), Hofstede never studies culture, *Accounting, Organizations and Society*, jg. 28, nr. 1, pp. 1-14.
- Berger, S. (2000). Globalization and Politics, *Annual Review of Political Sciences*, jg. 3, pp. 43-62.
- Chow, C. W., M. D. Shields en A. Wu. (1999), The importance of national culture in the design of and preference for management controls for multi-national operations, *Accounting, Organizations and Society*, jg. 24, nr. 5-6, pp. 441-461.
- Efferin, S. and T. Hopper (2007), Management control, culture and ethnicity in a Chinese Indonesian company, *Accounting Organizations And Society*, jg. 32, nr. 3, pp. 223-262.
- Harrison, G. L. and J. L. McKinnon (1999), Cross-cultural research in management control systems design: a review of the current state, *Accounting Organizations and Society*, jg. 24, nr. 5-6, pp. 483-506.
- Harrison, G. and J. McKinnon (2007), National culture and management control, in: T. Hopper, D. Northcott and R. W. Scapens (red.), *Issues in management accounting*, Prentice Hall, Londen, pp. 93-116.
- Harzing, A.W. (1999), *Managing the multinationals: an international study of control mechanisms*, Cheltenham: Edward Elgar.
- Harzing, A. W. (2000), Cross-national mail surveys: Why do response rates differ between the countries?, *Industrial Marketing Management*, jg. 29, nr. 3, pp. 243-254.

- Hendriks-Gusc, J. S. (2007), *Headquarters-subsidiary relationship in the emerging markets of Central Eastern Europe. A study in Poland*, Wageningen Academic Publishers, Wageningen.
- Hofstede, G. (1980), *Culture's consequences: international differences in work-related values*, Sage, Beverly Hills London New Dehli.
- Hofstede, G. (1991), *Cultures and Organizations. Software of the Mind*, McGraw-Hill, New York.
- Hopper, T. en A. Powell (1985), Making Sense of Research into the Organizational and Social Aspects of Management Accounting - a Review of Its Underlying Assumptions, *Journal of Management Studies*, jg. 22, nr. 5, pp. 429-465.
- Lachman, R., A. Nedd, et al. (1994), Analyzing Cross-National Management and Organizations - a Theoretical Framework, *Management Science*, jg. 40, nr. 1, pp. 40-55.
- Merchant, K. A. en W. A. Van der Stede (2007), *Management Control Systems: performance Measurement, Evaluation and Incentives*, Pearson Education, Essex.
- O'Grady, S. en H. W. Lane (1996), The Psychic Distance Paradox, *Journal of International Business Studies*, jg. 27, nr. 2, pp. 309-333.
- Ouchi, W.G. (1979), A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms, *Management Science*, jg. 25, nr. 9, pp. 833-848.
- Peterson, M. F. and S. L. Castro (2006). "Measurement metrics at aggregate levels of analysis: Implications for organization culture research and the GLOBE project." *The Leadership Quarterly* jg.17, nr.5: 506-521.
- Scheytt, T., K. Soin, et al. (2003), Exploring notions of control across cultures: a narrative approach, *European Accounting Review*, jg. 12, nr. 3, pp. 515 - 547.
- Simons, R. (1995), *Levers of control*, Harvard business school Press, Boston, MA.
- Smircich, L. (1983), Concepts of Culture and Organizational Analysis, *Administrative Science Quarterly*, jg. 28, nr. 3, pp. 339-358.
- Stede, W. A. Van der (2003), The effect of national culture on management control and incentive system design in multi-business firms: evidence of intracorporate isomorphism, *European Accounting Review*, jg. 12, nr. 2, pp. 263-285.
- Williamson, O. E. (2000), The new institutional economics: Taking stock, looking ahead, *Journal of Economic Literature*, jg. 38, pp. 595-613.

Noten

1 De begrippen management control, management control systeem, control en beheersing worden als synoniemen gebruikt.

2 In een later stadium is nog een vijfde dimensie, het onderscheid tussen lange- en kortetermijngerichtheid, toegevoegd. Deze blijft verder onbesproken.

3 Het management control systeem bestaat uit de formele op informatie gebaseerde routines en procedures die managers gebruiken om patronen in de organisatie te onderhouden of te

wijzigen (Simons, 1995; vergelijk ook Merchant en Van der Stede, 2007, hoofdstuk 1). Naast de technieken, zoals hier aangeduid, kunnen ook management control typen worden gehanteerd bijvoorbeeld die van Harzing (1999): persoonlijk-gecentraliseerde sturing, formeel-bureaucratische sturing, resultaatsturing en sturing op basis van socialisatie en netwerken. Zie Ouchi (1979) voor vergelijkbare controltypen.

4 Een belangrijke vraag heeft betrekking op het aggregatieniveau waarop cultuur kan worden

gemeten, op individueel, groeps- of landsniveau, en of bijvoorbeeld individuele metingen mogen worden geaggregeerd tot landsniveau. Daarnaast speelt nog het onderscheid tussen reflectieve en formatieve variabelen (zie onder andere Peterson en Castro, 2006)

5 Voor en uitleg over verschillen tussen functioneel en interpretatieve studies in management accounting zie Hopper en Powell (1985).